

PROCESSO - A. I. Nº 269200.0014/18-5
RECORRENTE - PIRELLI PNEUS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0092-01/19
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/07/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0078-11/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Mercadorias utilizadas a parte do processo de fabricação, por não concorrerem diretamente no processo fabril, pois não agem diretamente sobre o produto a ser fabricado. Material de uso e consumo são mercadorias que não tem por objeto a sua integração ou consumo no processo de industrialização, consoante art. 21, inc. II da Lei Complementar nº 87/96, e art. 29, § 4º, inc. I da Lei nº 7.014/96. Indeferido pedido de perícia. Elementos constantes dos autos suficientes para cognição sobre a matéria. Autuada não elidiu a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatoria. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração Nº 269200.0014/18-5, lavrado em 28/09/2018, o qual exige crédito tributário no valor histórico de R\$126.776,46, acrescido de multa de 60%, em razão da constatação do cometimento da infração a seguir descrita:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro de 2017.

O autuante complementa informando que: “O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS relativamente a aquisições de materiais destinados ao uso/consumo do estabelecimento, registrando os valores diretamente em sua EFD na apuração do imposto normal. A apuração do imposto devido levou em consideração a memória de cálculo fornecida pelo Contribuinte para comprovação dos lançamentos efetuados em “Outros Créditos” em sua apuração do imposto, sob a rubrica Crédito de Prod. Intermediário. Vide demonstrativos ANEXO_02-A a ANEXO_02-L, disponibilizado em anexo a este auto de infração em meio magnético, gravado em mídia CD.”

Multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Enquadramento legal: artigo 29, §1º, inciso II e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Após a devida instrução processual, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, pelos seguintes termos abaixos colacionados:

VOTO

O auto de infração em epígrafe imputa ao sujeito passivo a infração decorrente da utilização indevida de crédito fiscal do ICMS relativo as aquisições de materiais destinados ao uso/consumo do estabelecimento, ocorrida no período de janeiro a dezembro de 2017, registrados na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, cujos valores foram lançados extemporaneamente referentes a diversas entradas de materiais que inicialmente foram considerados como materiais de uso/consumo do estabelecimento e, posteriormente reconsiderados e classificados como produtos intermediários, implicando no creditamento do ICMS, conforme relata o autuante em sede da informação fiscal.

Compulsando os autos constato que a composição do Processo Administrativo Fiscal, seu processamento e formalização se encontram em total consonância com o Regulamento do ICMS/2012 e com o RPAF/99, ou seja, o lançamento contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais e CD, constantes nos autos, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, cujas cópias foram entregues ao sujeito passivo, que exerceu com plenitude a ampla defesa e

contraditório.

Inicialmente indefiro o pedido de perícia requerido na defesa por entender que os elementos disponíveis e reunidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção sobre a matéria.

Verifico que a matéria da autuação e questionada na defesa, não implica na realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, a fim de se esclarecerem ou se evidenciar fatos, a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o qual oferecerá afinal sua opinião, em face dos quesitos formulados, como define o inciso II do art. 150 do RPAF/99.

A autuada na sua defesa alega que as mercadorias, objeto do lançamento, foram utilizadas no ciclo produtivo da empresa como produtos intermediários.

Foca seus argumentos, contestando a glosa dos créditos fiscais relativos às aquisições dos itens ÓLEO BRUTUS ALTA PERFORMANCE FR 2 QLT IPIRA, ÓLEO IPITUR AP 220 GRANEL IPIRANGA, ÓLEO IPITUR AW HLP 46 TB 200L IPIRANGA, ÓLEO SP 320 TB 200L IPIRANGA, ÓLEO SP 460 TB 200L IPIRANGA, ÓLEO SP 680 TB 200L IPIRANGA, GRAXA IPIFLEX 1116 DB 20KG IPIRANGA e GRAXA

MOLYTIC PREMIUM 40 TB 170 KG, por entender que estes materiais são de grande importância e necessários para o desempenho do maquinário, cuja função é lubrificar os rolamentos dos motores, anéis das máquinas e movimento dos cilindros e, caso não sejam aplicados ocorre comprometimento da produção.

Ademais, reitera que a importância dos itens no exercício de 2017, pois os créditos fiscais corresponderam a 89% do total dos créditos glosados pela fiscalização.

Assegura que as mercadorias são consumidas no seu processo industrial ou que integrem o produto final, portanto, dão direito ao crédito fiscal do ICMS.

O autuante demonstra que os dados que utilizou para proceder ao levantamento fiscal se baseou nas informações prestadas pelo contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital, utilizando como critério as previsões legais e o entendimento da Administração Tributária baiana sobre a matéria, assim laborou arquivo, entregue a autuada, onde foram listados os materiais que tiveram o crédito do ICMS utilizado extemporaneamente, a utilização dos mesmos no estabelecimento industrial e a natureza de cada material segundo sua avaliação, se material de uso/consumo ou material intermediário, resultando no presente lançamento.

Portanto para o deslinde da questão, deverão ser esclarecidas se os materiais arrolados na autuação, correspondem a material de uso/consumo ou material intermediário, à luz da legislação.

Da análise dos elementos que integram o processo, inclusive as informações constantes no LAUDO TÉCNICO, produzido pela autuada, apenso aos autos às fls. 52 a 65, precípuamente no que tange a utilização dos materiais, objeto da presente acusação fiscal, cujos demonstrativos e planilhas especificando a utilização, estão apenso aos autos, gravado em CD, fl. 09, depreende-se que os materiais são essenciais ao processo industrial, há o consumo ou desgaste em decorrência do processo produtivo, porém não são exauridos em cada ciclo de produção e não estão relacionados ao contato direto com o produto no processo de fabricação, que resultará no produto acabado.

A jurisprudência deste CONSEF é no sentido de considerar material de uso e consumo mercadorias que não tem por objeto a sua integração ou consumo no processo de industrialização, consoante art. 21, inc. II da Lei Complementar nº 87/96 e art. 29, §4º, inc. I da Lei nº 7.014/96, consolidada através de reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos JJF nº 0143-01/18, JJF nº 0158-02/18, JJF nº 0210-01/15, CJF nº 0085-11/08, CJF nº 0126-12/18 e CJF nº 0279-11/17.

Para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário, insumo ou matéria prima, gerando o direito ao crédito do ICMS, exige-se que a mesma ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Entende-se como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessária à sua produção, composição ou prestação, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos, o que as caracteriza como material de consumo e, nesta condição, o crédito fiscal somente será admitido a partir de 2020, conforme art. 33, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96.

Está pacificado neste CONSEF o entendimento de que só permitiriam o aproveitamento do crédito do ICMS as aquisições de mercadorias que forem utilizadas diretamente no processo produtivo, assim entendidas aquelas mercadorias identificáveis diretamente em cada unidade produzida, por compor o produto final, ou relacionadas a estes, quando ainda que não identificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

Desta forma, as mercadorias que tiverem sua utilização indireta no processo industrial, como no caso os

lubrificantes (óleos e graxas) para as máquinas, a despeito de reconhecidamente serem importantes para o funcionamento da planta industrial, não podem ser classificados como um produto que tenha por finalidade compor o produto final, ou relacionar-se a estes, quando ainda que não identificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

Assim, mercadorias que não se enquadram nestes parâmetros, são consideradas como aquisições destinadas ao uso e consumo do estabelecimento industrial, pois sua utilização é periférica ao processo de industrialização, a despeito de necessária a manutenção das máquinas que compõem o parque fabril utilizadas no entorno do processo industrial.

Verifico, da análise dos elementos constantes nos autos, que as mercadorias objeto das glosas de crédito do ICMS foram utilizadas para manutenção das máquinas e equipamentos à parte do processo de fabricação, não concorrem diretamente no processo fabril e não agem diretamente sobre o produto fabricado.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Iressignado, o sujeito passivo interpos Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da Decisão de piso, alegando o que segue:

Inicialmente tece um breve relato dos fatos.

Nas razões de mérito, faz considerações acerca do princípio da não-cumulatividade do ICMS, bem como da legislação infraconstitucional que regulamenta a matéria, concluindo que resta clara a não-cumulatividade do ICMS, bem como o direito da Recorrente de creditar-se do valor do imposto cobrado na operação anterior de entrada ou aquisição de mercadoria nos termos dos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Trata dos conceitos de materiais de uso e consumo e intermediário, concluindo que os materiais de uso e consumo são mercadorias que NÃO são destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessária à sua produção, composição ou prestação, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos.

Por sua vez, salienta que para a doutrina e jurisprudência pátria “produto intermediário” é considerado insumo para fins de apropriação de crédito dos chamados tributos não cumulativos, quais sejam o ICMS, IPI, PIS e COFINS. Assim, entende-se por “produto intermediário”, em linhas gerais, os itens não classificados como matérias primas, mas que são empregados ou consumidos no processo de produção.

Desse modo, assevera, com amparo na consolidada jurisprudência do STJ, que “Enquanto vigorou o Convênio ICM 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAN), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediatamente e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final”.

Cita julgado do STJ e salienta trecho que diz: “*A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial*”.

Apresenta também julgados deste CONSEF que seguiram nesta linha (Acórdãos 5ª JJF nº 0064/05/07 e 2ª JJF nº 0287-02/06).

Arremata que as mercadorias adquiridas pela Recorrente e utilizadas em seu processo industrial (em especial os óleos e graxas utilizadas no processo industrial da empresa) JAMAIS poderiam ser classificadas como “materiais de uso e consumo”, conforme pretende a Fiscalização Estadual. As mercadorias em questão são verdadeiros “produtos intermediários” que possibilitam a tomada dos créditos de ICMS, nos moldes realizados pela Recorrente.

Aponta que a esmagadora maioria da autuação é decorrente da aquisição de “óleos” utilizados no maquinário da Recorrente (tais óleos representam mais de 80% de todo o ICMS glosado pela Fiscalização). Para facilitar a visualização a Recorrente elenca abaixo que os óleos questionados no Auto de Infração:

OLEO BRUTUS ALTA PERFORM.FR 20LT
IPIRA
OLEO IPITUR AP 220 GRANEL IPIRANGA
OLEO IPITUR AW HLP 46 TB 200L
IPIRANG
OLEO SP 320 TB 200L IPIRANGA
OLEO SP 460 TB 200L IPIRANGA
OLEO SP 680 TB 200L IPIRANGA

Afirma que, para se ter dimensão da importância da análise desses produtos, no ano de 2017, do total de R\$126.776,46 em créditos glosados pela Fiscalização Estadual, R\$112.348,96 são decorrentes da aquisição desses óleos (ou seja, 89% do total).

Explica que se trata de óleos/graxas de extrema pressão de alta qualidade, desenvolvidos para aplicação em engrenagens industriais sujeitas a condições severas de operação, sendo certo que sem a utilização desses óleos seria impossível a realização do processo industrial desenvolvido pela Recorrente e, por consequência, a fabricação dos pneus comercializados.

Ou seja, ao contrário do entendimento defendido no v. acórdão recorrido, não há dúvidas que os referidos óleos são utilizados DIRETAMENTE no processo industrial desenvolvido pela Recorrente, não podendo ser equiparados a “materiais de uso e consumo”, conforme pretende o Auto de Infração combatido.

Salienta a Recorrente que juntou aos autos Laudo Técnico, devidamente assinado pelo técnico responsável pela fábrica de Feira de Santana/BA, informando a importância da utilização dos óleos nas máquinas, possibilitando assim o pleno processo produtivo de pneus, atividade principal da Recorrente.

Por fim, Recorrente requer o integral provimento do presente Recurso Voluntário, cancelando-se integralmente a autuação combatida, em razão da comprovação de que os materiais questionados pela fiscalização, de fato, são materiais intermediários que permitem a tomada de créditos de ICMS (e não materiais de “uso e consumo”, conforme equivocadamente considerado pela Fiscalização).

De forma subsidiária, requer o deferimento de perícia fiscal, nos termos do § 1º do artigo 145 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia para que sejam comprovados, de forma exaustiva, os argumentos trazidos na presente defesa no sentido dos materiais utilizados pela Recorrente serem “produtos/materiais intermediários”, nos termos já solicitados em sua defesa administrativa.

VOTO VENCIDO

O presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a infração relativa a uso indevido de crédito fiscal, por entender que os itens autuados são de uso e consumo e não produtos intermediários, como afirma o contribuinte.

De início, indefiro o pedido de perícia fiscal por entender que o PAF encontra-se revestido de todos os elementos necessários à sua apreciação por esta CJF.

As mercadorias autuadas são: ÓLEO BRUTUS ALTA PERFORMANCE FR 2 QLT IPIRA, ÓLEO IPITUR AP 220 GRANEL IPIRANGA, ÓLEO IPITUR AW HLP 46 TB 200L IPIRANGA, ÓLEO SP 320 TB 200L IPIRANGA, ÓLEO SP 460 TB 200L IPIRANGA, ÓLEO SP 680 TB 200L IPIRANGA, GRAXA IPIFLEX 1116 DB 20KG IPIRANGA e GRAXA MOLYTIC PREMIUM 40 TB 170 KG,

Tais mercadorias se mostram indiscutivelmente essenciais para o processo produtivo da empresa autuada, como restou comprovado pela amostragem e laudo técnico, (fls. 52/65), trazidos pelo contribuinte. Vejamos:

Segundo o laudo apresentado pelo autuado, estes materiais são de grande importância e necessários para o desempenho do maquinário, atuando na lubrificação dos rolamentos dos motores, anéis das máquinas e movimento dos cilindros, resultando a falta destes no comprometimento da produção.

A própria descrição dos itens autuados demonstram claramente que tais produtos são produtos intermediários de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

O próprio julgador de piso reconhece que os materiais em apreço são essenciais ao processo industrial, existindo o consumo ou desgaste em decorrência do processo produtivo, não reconhecendo os créditos, por entender que os mesmos não são exauridos em cada ciclo de produção e não estão relacionados ao contato direto com o produto no processo de fabricação, que resultará no produto acabado.

Ora, os produtos intermediários estão diretamente ligados à essencialidade no processo produtivo, sendo sua falta ou ausência um limitador para se chegar ao material acabado. A teoria de que o produto deve ser consumido no processo produtivo ou que deve ser integrado ao produto final, parece-me um tanto ultrapassada, vez que nossos tribunais já decidem aplicando o princípio da essencialidade.

Tanto que o STJ, em julgador recente do Resp 1221170/PR, decide que:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCEIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. (...).

2. *O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

4. (...).

(STJ - REsp 1221170 / PR – Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho – Primeira Seção – Publicado no DJe em 24/4/2018).

Deste modo, e por tudo quanto exposto, entendo que faz juz o contribuinte à utilização dos referidos créditos, sendo improcedente a autuação. Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia à nobre relatora para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Trata-se, como dito, de divergência acerca do direito ao creditamento nas aquisições de mercadorias por estabelecimento industrial.

Quanto ao direito ao crédito, é importante frisar que a não-cumulatividade, configurada no microssistema brasileiro de ICMS, é do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aquele outros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

A integração física ao produto acabado foi, e continua a ser, a pedra de toque a definir a possibilidade de se creditar nas aquisições de mercadorias destinadas a estabelecimentos industriais. Nesse sentido, o RICMS/12 definiu, em seu art. 309, inciso I, alínea “b”, o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma abaixo:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos;

...
b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;
..."

Como se lê acima, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dá ensejo ao creditamento do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, em conformidade com a dicção do texto regulamentar.

Não basta, por isso, que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no estabelecimento industrial, mas faz-se necessário que estabeleçam uma relação direta com o processo produtivo, devendo ser parte integrante dele.

No caso dos autos, as mercadorias adquiridas se identificam como lubrificantes, utilizados na manutenção do maquinário utilizado na área industrial. Entende a nobre relatora, que tais mercadorias se enquadram como produto intermediário do estabelecimento industrial da Recorrente.

Ocorre, todavia, que a jurisprudência deste Conselho de Fazenda se consolidou no sentido de que os produtos intermediários são aqueles itens, que embora não se integrem ao produto final, consomem-se em face do contato mantido com o produto fabricado, o que não se aplica aos lubrificantes.

De fato, as graxas e lubrificantes adquiridos, possuem como traço comum o fato de que são aplicados sobre o maquinário (e não sobre o produto em fabricação), com vistas a reduzir o desgaste das engrenagens que resulta do atrito entre as peças.

Não possuem, portanto, afetação ao processo, mas diretamente ao maquinário, com o objetivo de elevar sua vida útil.

Essa é a jurisprudência consolidada desta corte, conforme Acórdãos nºs 0233-11/18, 0304-11/18, 0071-11/19, 0165-11/19, 0222-11/19, 0358-12/19 e 0059-12/20.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0014/18-5**, lavrado contra **PIRELLI PNEUS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$126.776,46**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Leonel Araújo Souza, Fernando Antonio Brito Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e José Rosevaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. PGE/PROFIS